



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

David Konow

3:12-reglernas nya utformning – ett nödvändigt ont eller ”sten på börda”?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Per Nilsén

Termin: HT 2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte, frågeställning samt avgränsningar	6
1.3 Metod, material och perspektiv	7
1.4 Disposition	8
2 FORSKNINGSLÄGET	9
3 REGLERNAS NUVARANDE UPPBYGGNAD	10
3.1 Århundradets skattereform	10
3.2 3:12-reglernas ursprungliga utformning	13
3.3 3:12-reglernas förändring fram till idag	14
3.4 Något om reglernas ändrade karaktär	22
4 REGERINGENS ÄNDRINGSFÖRSLAG	25
4.1 Promemorians förslag	25
4.2 Remissinstanserna	28
4.3 Lagrådet	32
4.4 Propositionen	33
5 ANALYS OCH SLUTSATSER	35
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	38

Summary

During the preparatory work for the Swedish state budget for 2014 the ministry of finance issued a memorandum containing a number of proposals for amendments on various parts of the Swedish tax-law. One of these proposals concerned the special regulations for closely-held companies, better known as the 3:12-rules. The main part of the proposal was that in order for shareholders to be able to receive wage-based dividends they would have to own at least 5 % of the company's shares.

Despite the fact that the proposal triggered a lot of criticism, both from the consultation bodies (remissinstanserna) and "lagrådet", who feared that it would lead to negative consequences for small business owners who organized their businesses as closely held companies, the proposal was, albeit with a few small changes – mainly that the five percent rule is now 4 %, included in the budget for 2014. It has subsequently been passed by the Riksdag and will come in to effect at the 1st of January 2014.

In this paper I give a background to why the government felt that an amendment of the 3:12-rules was necessary, explaining the felt need for new rules and what sort of reaction they received from the consulting bodies. In order to give the reader some groundwork of knowledge I begin with an historical background to the rules and how they have changed during the last twenty years, and also describe how they work today.

In my findings and analysis I draw conclusion based on an equality perspective and reach the conclusion that the changes may lead to negative and unwanted results and that the 3:12-rules will probably be amended again in the future.

Sammanfattning

Inför budgetpropositionen 2014 remitterades det från Finansdepartementet en promemoria innehållande ett antal ändringsförslag i olika skattefrågor. Ett av dessa förslag berörde de så kallade 3:12-reglerna och gick bland annat ut på att det skulle införas ett krav på att en delägare i ett fåmansbolag skulle äga minst 5 % av bolaget för att få tillgodogöra sig lönebaserat utdelningsutrymme.

Trots att förslaget mötte stor kritik både av remissinstanserna och av lagrådet då det befaras att det kan få mycket negativa konsekvenser för de småföretagare som driver sin verksamhet i fåmansbolagsform fanns det med få ändringar, bland annat en sänkning av femprocentskravet till 4 % med i budgetpropositionen för 2014 och träder i kraft vid årsskifter 2013/14.

Jag ger i denna uppsats en bakgrund till den nya ändringen av 3:12-reglerna, redogör för skälen till införandet och vilka reaktioner den fått. För att göra det på bästa sätt inleds framställningen med en historisk bakgrund där jag redogör för behovet av reglerna, hur de har förändrats de senaste tjugo åren och hur de ser ut idag.

I mina slutsatser och min analys, som jag drar baserat på ett likabehandlingsperspektiv, kommer jag fram till att ändringen kan få negativa konsekvenser och att 3:12-reglerna förmodligen kommer att ändras igen.

Förord

Samtidigt som jag lägger sista handen vid denna uppsats avslutar jag ett kapitel i mitt eget liv, grundterminerna på Juristprogrammet i Lund är härmed, sånär som på en opponering, över. Jag vill därför passa på att rikta ett varmt tack till alla fantastiska människor jag haft den stora förmånen att få gå i samma ”klass” som och lära känna de senaste tre åren, det är inte utan en viss sorg som insikten att vi nu går – någorlunda – skilda vägar åt infinner sig.

Ett stort tack till mina föräldrar, syskon och övrig släkt för både stöd och uppmuntran men också överseende med min bristande hjälp i julstöket.

Jag vill även passa på att tacka min eminente handledare Per Nilsén för all hjälp och uppmuntran. Mer tillmötesgående handledare får man leta efter.

Slutligen vill jag sända en tacksamhetens tanke till Carlos Zoéga som 1886 grundade sitt kafferosteri i Helsingborg, utan sagda kafferosteris fantastiska produkt hade den här uppsatsen knappast blivit klar i tid.

Lund, den 31 december 2013.

David Konow

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I denna uppsats kommer jag att behandla de regler inom skatterättens område som finns till för att förhindra inkomstomvandling hos delägare i fåmansbolag, de regler som i vardagligt tal går under namnet 3:12-reglerna. Reglerna, som av både företagare, yrkesverksamma skattejurister och myndigheter anses vara bland de mer komplicerade reglerna i den svenska skatterätten,¹ tillkom i början av 90-talet och har sedan dess ändrats vid ett flertal tillfällen. Från att ursprungligen ha tillkommit som en stopplagstiftning som många företagare sökte undvika har reglerna numera snarare karaktär av förmånslagstiftning under vilken det för många företagare idag till och med är eftersträvaransvärt att beskattas. Numera återfinns reglerna i 57 kapitlet i Inkomstskattelagen.

I takt med att den svenska ekonomin ställts om från att under nittonhundratalets andra hälft ha varit nästan uteslutande dominerad av råvaruproduktion och tillverkningsindustri i kombination med en stark exportapparat med många inhemska rederier som stått för befraktningen, till en ekonomi som i det begynnande tjugonde århundradet ser ut att bli allt mer dominerad av tjänsteföretag som verkar på en allt mer globaliserad marknad där gränsöverskridande konkurrens snarare är regel än undantag, har 3:12-reglerna nu blivit viktigare än någonsin. Mycket pekar idag på att den framtida tillväxtmotorn i svensk ekonomi är små och medelstora företag, ofta med en begränsad ägarkrets, som – givet att de får rätt förutsättningar – spås stå för den ökning av arbetstillfällen som oundvikligen krävs i den fortsatta omställningen av svensk ekonomi.²

¹ Se bland annat Tjernberg 2012, s. 574, Kammarrätten i Jönköping, s. 1, samt Almega AB, s. 1.

² Jfr exempelvis Heyman, Norbäck och Persson, 2013, framförallt s. 67-68.

Samtidigt med detta har 3:12-reglerna under sin drygt tjugo år långa tillvaro fått utstå massiv kritik både från de som ”drabbas” av beskattning enligt dem, för reglernas komplexitet och svårhet att förutse, och av de som menar att reglerna (numera) ger en otillbörlig skattefördel till ägare av fåmansföretag som under vissa förutsättningar kan använda sig av dem för att ta ut mycket stora utdelningsinkomster vilka kapitalbeskattas till en betydligt lägre skattesats än både arbetsinkomster och kapitalvinster i ”vanliga” aktiebolag. Ytterligare kritik har framförts av de som menar att de ständiga ändringarna av reglerna för att ”rätta till” problem som uppstått till följd av dem inte varit rätt väg att gå och därför förespråkar en översyn av hela regelverket, eller i vissa fall ett fullständigt avskaffande.

Idén till denna uppsats kommer av ytterligare en ändring av 3:12-reglerna, nämligen den som precis genomförts av Sveriges nuvarande alliansregering i syfte att få bukt med de oönskade effekter som man från regeringens sida anser komma från ”överanvändning” av bland annat löneunderlagsreglerna och den inkomstomvandling man menar är en följd av stora fåmansföretag med många delägares möjlighet att utnyttja reglerna till att dela ut stora vinster som utdelning, istället för att betala ut lön till delägarna i tillräcklig omfattning. De nya reglerna, vilka är antagna av riksdagen och träder i kraft vid årsskiftet 2013/14 har under remissomgången samt i det fortsatta lagstiftningsområdet fått massiv kritik från såväl branschorganisationer, vissa statliga myndigheter, ledande experter på skatterättens område samt även avstyrkts av lagrådet.

Jag ämnar att i min framställning dels ge en kort redogörelse för reglernas tillkomst och nuvarande utformning, samt översiktligt beskriva vad inkomstomvandling innebär och den problematik som kan uppkomma i samband med den. Det huvudsakliga syftet med min uppsats är dock att ge en beskrivning av den problematik som man från regeringens sida menar ligger till grund för den aktuella ändringen och de nya regler som träder i kraft vid årsskiftet, samt en beskrivning av det bemötande förslaget fått i remissyttrandet etc. Jag ämnar avsluta med att analysera vilka effekter de

aktuella ändringarna kan tänkas få, samt komma med slutsatser kring min bedömning om 3:12-reglernas framtid i det svenska skattesystemet.

1.2 Syfte, frågeställning samt avgränsningar

Förevarande uppsats syftar som ovan nämnts dels till att ge läsaren en större förståelse för behovet av 3:12-reglerna i dagens svenska skattesystem och för reglernas funktion och inbördes ordning, och dels till att sätta in de vid årsskiftet ikraftträdande ändringarna av reglerna i ett större sammanhang. Tyngdpunkten i min framställning kommer framförallt att ligga på vilken effekt ändringarna kan tänkas få ur ett likabehandlingsperspektiv, och även på att dra slutsatser kring 3:12-reglernas fortsatta existens. Det är också min förhoppning att läsaren skall nå en viss förståelse för begreppet inkomstomvandling samt för dess effekter på bland annat beskattningens legitimitet och den bristande likabehandling som inkomstomvandling i förlängningen kan ge upphov till.

Jag kommer i huvudsak att utgå från en frågeställning som lyder som följer: på vilket sätt kan ändringarna som träder i kraft vid årsskiftet tänkas påverka 3:12-reglernas legitimitet, syfte och neutralitet? Kan reglerna få oönskade effekter eller kommer ändringen bidra till att förhindra inkomstomvandling? Med hänsyn till 3:12-reglernas erkänt komplexa karaktär samt denna uppsats relativt begränsade omfång kommer någon större detaljredogörelse för de enskilda reglerna så som de är formulerade i lagtexten inte att göras, istället kommer jag sträva efter att ge en översiktlig beskrivning av reglernas övergripande utformning, syfte och funktion. Jag förutsätter också att läsaren av denna uppsats även besitter en grundläggande kunskap om de skatterättsliga termer och begrepp som används. Där jag finner det nödvändigt kommer begrepp som är specifika för 3:12-reglerna att förklaras kortfattat. För en mer detaljerad redogörelse av den materiella rätten rekommenderas läsaren att konsultera den doktrin som finns på området.

Gällande reglernas utveckling från tillkomsten och till idag kommer – med hänsyn till att reglerna ändrats med relativt jämna mellanrum – enbart större förändringar som medfört påverkan på utformningen och på reglernas karaktär att redogöras för.³

Fokus i min framställning kommer att ligga på det område som den nu aktuella ändringen framförallt berör, det vill säga utdelningar och specifikt den s.k. löneunderlagsregeln; reglerna för kapitalvinstbeskattningar kommer jag inte att beröra mer än i förbigående och jag kommer inte heller att rikta någon särskild uppmärksamhet mot dotterbolag, koncernstrukturer eller andra närliggande frågor då detta skulle kräva en framställning av en sådan omfattning att förevarande uppsats näppeligen förefaller lämpad för detta.

Då även de övriga nordiska länderna tillämpar ett dualt skattesystem med olika skattesatser där regler med samma syfte som de svenska 3:12-reglerna hade en komparativ studie av dessa måhända varit av intresse, men med hänsyn till mitt relativt begränsade utrymme i denna uppsats, samt i syfte att uppnå en viss stringens och motverka tendenser till att min framställning får ett spretande intryck utgår dock en sådan jämförelse.

1.3 Metod, material och perspektiv

Jag kommer att i min framställning använda mig av traditionell rättsvetenskaplig metod, det vill säga att jag baserar min framställning och analys på de källor som finns tillgängliga på området. De källor jag i huvudsak kommer använda mig av är förarbetena till de ursprungliga 3:12-reglerna samt de ändringar som gjorts under åren, men jag kommer även att använda mig av en del artiklar ur Svensk skattetidning och några rapporter till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi. Där inget annat anges är siffror på gränsvärden, storlek på inkomstbasbelopp et cetera hämtade från SCB.

³ De flesta ändringarna av reglerna har varit av beloppsändrande karaktär, när belopp tas upp i redogörelsen kommer i huvudsak belopp vid reglernas införande samt dagens belopp att tas upp.

Jag kommer även att använda remissvaren till förslaget om de nya reglerna som underlag vid analysen, härvid är det viktigt att uppmärksamma läsaren på att remissvar av sin natur är, i värsta fall gravt, tendentiösa och i vart fall bara ger en subjektiv verklighetsbeskrivning. Jag kommer givetvis ta höjd för detta i min analys. Det är också viktigt att vara uppmärksam på att få områden inom juridiken är så påverkade av politiska överväganden som skatterätten.

Det är min ambition att i min framställning och analys, så långt det är möjligt, använda mig av ett likabehandlings- och legitimitetsperspektiv. Med likabehandling åsyftar jag dels sådan likabehandling som kan kopplas till skatterättslig neutralitet, det vill säga att skatterätten inte skall vara det som styr enskildas handlingar, och dels likabehandling av individuella fysiska personer i likartade situationer. Med legitimitet åsyftar jag både objektiv och subjektiv legitimitet, båda dessa har en stark koppling till den skatterättsliga neutraliteten.

1.4 Disposition

I kapitel ett ämnar jag ge en kort bakgrund till ämnet samt redogör för min problemställning. I kapitel två kommer jag kort behandla forskningsläget på området, för att därefter i kapitel tre redogöra för reglernas tillkomst, utveckling och nuvarande uppbyggnad.

Kapitel fyra ämnar jag ägna åt de förändringar av reglerna som träder i kraft vid årsskiftet för att sedermera avsluta med min analys samt mina slutsatser i kapitel fem.

2 Forskningsläget

3:12-reglerna har, som jag nämnt ovan, varit omdebatterade och utsatta för stor kritik. Artiklar i ämnet har med relativt jämna mellanrum publicerats i Svensk Skattetidning och det finns en del doktrin på området i form av kurslitteratur till landets juridiska utbildningar. Trots det har det bedrivits mycket lite verklig forskning i ordets riktiga bemärkelse på området. Det har dock, i klassisk svensk lagstiftningsanda gjorts utredningar på området, den senaste gjordes dock 2002 och är således inte särskilt aktuell för denna uppsats. Förra året skrev dock Annette Alstadsæter och Martin Jacob, som båda forskar i Skatterätt med mera vid Oslo Universitet respektive WHU-Otto Beisheim School of Management, en rapport till Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi – ESO. Rapporten, som behandlar inkomstomvandling, heter *Income Shifting in Sweden An empirical evaluation of the 3:12 rules*, i rapporten undersöker Alstadsæter och Jacob hur 2006 års ändringar av 3:12-reglerna påverkat möjligheten till inkomstomvandling.

3 Reglernas nuvarande uppbyggnad

3.1 Århundredets skattereform

Det var en gång ett skattesystem där en skattskyldigs inkomster av kapital sambeskattades med den skattskyldiges övriga inkomster, något som kunde ge mycket höga marginalskatteeffekter.⁴ Detta system avskaffades 1990, i och med den reform som senare kommit att kallas århundredets skattereform, då kapitalinkomster bröts ut från sambeskattningen, vilket gav följden att arbetsinkomster – det vill säga inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet – beskattas för sig i en progressiv skala med kommunal och statlig inkomstskatt, och kapitalinkomster beskattas proportionellt med en skattesats av 30 %.⁵ Beskattningen av arbetsinkomster varierar från kommun till kommun på grund av varierande skattesatser på den kommunala inkomstskatten, för att förenkla den vidare framställningen kommer en kommunal medelskattesats på 31 % användas.⁶ Den statliga inkomstskatten på 20 % aktualiseras när den skattskyldige kommer upp i en inkomst över den så kallade skiktgränsen eller brytpunkten för statlig inkomstskatt, vilket var 180 000kr år 1991, som var det första år som de då nya reglerna skulle tillämpas. För en inkomsttagare med inkomster över brytpunkten för statlig inkomstskatt blir skattetrycket alltså 51 %, räknar man dessutom in arbetsgivaravgifter på drygt 30 % blir marginalskatteeffekterna väsentligt högre. Bolagsskatten, som före skattereformen låg på 52 %, sänktes genom reformen till 30 % vilket innebar att en i princip likvärdig beskattning infördes för alla inkomster.⁷

⁴ Se exempelvis Birch Sörensen, 2010, s. 62

⁵ Prop. 1989/90:110, s. 389.

⁶ Medelskattesatsen i riket har under perioden 1990-2013 enligt SCB:s siffror varierat från 31,16 % år 1990 till 31,73 % år 2013 med en lägsta notering på 30,38 % år 2000 – generellt har medelskattesatsen dock legat omkring 31 %.

⁷ SOU 2002:52 s. 109.

Den räknekunnige läsaren har vid det här laget säkert själv räknat ut att det för en egenföretagare som driver sin verksamhet i aktiebolagsform efter skattereformen skulle vara mer förmånligt att istället för att ta ut lön över brytpunkten för statlig inkomstskatt istället ta ut överskottet i bolaget genom utdelning till aktieägarna, det vill säga sig själv och sina närstående om bolaget är ett familjeföretag. Att göra detta aktualiserar beskattning med bolagsskatt hos bolaget⁸ och 30 % statlig inkomstskatt hos aktieägaren, att jämföra med arbetsgivaravgifter om 30 % hos bolaget och kommunal samt statlig inkomstskatt uppgående till 51 % hos löntagaren. Detta förstod man även från dåvarande regeringens sida, och det var i syfte att stävja en sådan inkomstmvandling som de så kallade 3:12-reglerna infördes i samband med ovan nämnda skattereform.⁹

I propositionen om en förändrad inkomst och kapitalbeskattning tar man från dåvarande regeringens sida fasta på det ovan sagda och framhåller att incitamenten för skatteplanering länge varit stora samtidigt som lagstiftningen inte på ett tillräckligt effektivt vis kunnat stävja ett sådant beteende hos de skattskyldiga. I syfte att motverka att de nya reglerna skulle öka både möjligheten till och incitamenten för skattemässig inkomstmvandling genom skatteplanering av skattskyldiga som var både ägare av fåmansbolag och samtidigt arbetade i det egna bolaget, införde den dåvarande regeringen därför ett system där den del av utdelningen till verksamma andelsägare som överskred det som ansågs vara normal utdelning (i propositionen används uttrycket ”normal kapitalavkastning”, denna summa har senare fått det allmänt vedertagna namnet gränsbeloppet) beskattades som om det vore inkomst av tjänst istället för inkomst av kapital.¹⁰

Reglerna – som kommer att gås igenom mer ingående nedan – kom genom århundradets skattereform att införas i den då gällande lagen om statlig

⁸ Bolagsskatten har sedan skattereformen sänkts ett antal gånger, från 30 % vid reformens ikraftträdande till 22 % i år (2013), något som efter hand ytterligare ökat incitamentet att omvandla högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster.

⁹ Prop. 1989/90:110, s. 467.

¹⁰ Prop. 1989/90:110, ss. 467-468.

inkomstskatt, härefter förkortad SIL, i tredje paragrafen tolfte momentet, därav kommer det numera allmänt vedertagna namnet 3:12-reglerna. Namnet har hängt kvar trots att SIL år 1999 upphävdes och ersattes med den nu gällande inkomstskattelagen, härefter förkortad IL, som reglerar både kommunal och statlig inkomstskatt. Reglerna återfinns numera i 57 kap. IL och har sedan införandet för drygt tjugo år sedan förändrats otaliga gånger, den senaste stora förändringen genomfördes 2006 då ändrade regler för hur gränsbeloppet får beräknas infördes, och i år (2013) är betydande förändringar av reglerna återigen aktuella. Förändringarna, som kommer att beskrivas nedan, är beslutade av riksdagen genom Lag (2013:960) och träder i kraft vid årsskiftet 2013/14.

De ändringar som framför allt gjorts i 3:12-reglerna under årens lopp reglerar på vilka olika sätt gränsbeloppet skall räknas fram samt hur beskattningen sedan skall ske, grundprincipen har dock varit densamma genom årens lopp. Denna grundprincip är att den som arbetar i ett fåmansföretag (det vill säga ett bolag där fyra eller färre delägare äger mer än 50 % av andelarna) som vederbörande samtidigt äger andelar i inte skall kunna omvandla inkomst som är hänförlig till den arbetsinsats han eller hon lagt ner i företaget till en lägre beskattad kapitalvinst och därmed beskattas förmånligare än om vederbörande exempelvis istället varit anställd i någon annans bolag. I propositionen definieras omfattningen av bestämmelserna såtillvida att *”[d]e särskilda reglerna skall endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.”*¹¹ Denna begränsning torde i praktiken innebära att ”vanliga anställda” som även äger aktier i bolaget men vars arbetsinsats inte är av en sådan karaktär att de har en påtaglig betydelse för vinstgenereringen inte omfattas av 3:12-reglerna, vilket enligt min mening i och för sig är logiskt då man kan tänka sig att de inte har samma möjlighet att påverka storleken på sin egen löneutbetalning och företagets vinstdisposition som

¹¹ Prop. 1989/90:110, s. 468.

personer högre upp i företagsledningen kan tänkas ha.¹² Detta resonemang styrks av att dåvarande regeringen i propositionen uttalar att beskattning av utdelning eller vinst som arbetsinkomst enligt 3:12-reglerna i princip inte skall ske när dessa intäkter ”uppenbarligen inte består av sparade arbetsinkomster”.¹³ Här åsyftas inkomster som inte anses vara genererade av delägarens eget arbete, vid reglernas införande fanns dock ingen närmare definition av vad sådana inkomster ansågs vara eller hur de skulle avgränsas.

3.2 3:12-reglernas ursprungliga utformning

Vid 3:12-reglernas ursprungliga införande i SIL var de utformade på så vis att det ovan nämnda gränsbeloppet räknades fram genom att den skattskyldige multiplicerade sin anskaffningskostnad för andelarna samt eventuella ovillkorliga kapitaltillskott – det vill säga investeringar i bolaget – med statslåneräntan ökad med fem procentenheter.¹⁴ Har en delägare alltså haft en kostnad för sina aktier samt lämnat ovillkorliga kapitaltillskott som tillsammans uppgår till exempelvis 100 000 kr och statslåneräntan uppgår till 5 %¹⁵ blir vederbörandes gränsbelopp således 10 000 kr det året. Utdelning upp till detta belopp tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital och beskattas enligt de normala reglerna för kapitalvinst, och utdelning överstigande gränsbeloppet tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Om gränsbeloppet inte utnyttjas till fullo, exempelvis om bara en liten eller ingen utdelning alls blir aktuell ett visst år, kan andelsägaren spara den outnyttjade delen av sitt utdelningsutrymme till nästföljande år – den delen av utrymmet läggs då till anskaffningsvärdet vid beräkningen av nästa

¹² Huruvida det är vanligt förekommande att anställda som inte är i företagsledande ställning äger aktier i någon större omfattning i fåmansbolag är svårt att finna belägg för, resonemanget kompliceras dessutom ytterligare av att det vid tillämpning av 3:12-reglerna i praktiken finns en presumtion för aktivt ägarskap, mer om detta i avsnitt 3.4 nedan.

¹³ Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹⁴ Prop. 1989/90:110, s. 467.

¹⁵ Intressant att nämna i sammanhanget är att statslåneräntan år 1990 enligt SCB i snitt var 13,13 %, 2012 var samma siffra 1,52 %, drygt elva procentenheter lägre – detta inverkar givetvis menligt på gränsbeloppens storlek, även om dagens beräkningsregler kompenserar för detta genom att vara något mer generösa än de ursprungliga gällande hur många procent man får öka statslåneräntan med.

års gränsbelopp. Delägaren kan med hjälp av denna bestämmelse ackumulera utdelningsutrymme som kan användas vid en eventuell framtida större utdelning – till exempel om bolaget genererat mer vinst än vanligt ett visst år – eller vid en försäljning av delägarens andelar i företaget.¹⁶

I syfte att motverka att 3:12-reglerna slog allt för hårt mot företag där det fanns relativt stort inflytande från utomstående ägare – det vill säga ägare som inte själva var verksamma eller närstående till någon som var verksam i bolaget – infördes en möjlighet att omklassificera bolaget och slippa beskattning enligt 3:12-reglerna. Denna möjlighet realiserades när utomstående ägde mer än 30 % av bolaget, motiveringen till detta var att de verksamma delägarna då inte hade samma möjlighet att styra bolagets vinstdisponering och därmed omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster, man menade också att det inte skulle vara av intresse för dem då deras arbetsinkomster vid ett sådant förfarande skulle komma den utomstående ägaren till godo.¹⁷

3.3 3:12-reglernas förändring fram till idag

3.3.1 Det utvidgade

fåmansföretagarbegreppet

Ursprungligen var 3:12-reglerna bara tillämpliga på fåmansföretag i den strikta bemärkelse som då återfanns i fjortonde punkten av anvisningarna till 32§ i den numera upphävda Kommunalskattelagen,¹⁸ nämligen företag där fyra eller färre delägare innehade mer än 50 % av andelarna, men efter fallet RÅ 1993 ref. 99 ändrades tillämpningen till att, givet att vissa förutsättningar var uppfyllda, även omfatta företag med betydligt fler delägare. I fallet slogs det fast att 3:12-reglerna kunde tillämpas på ett företag med 150 delägare där alla ansågs vara verksamma i betydande

¹⁶ Prop. 1989/90:110, ss. 467-468.

¹⁷ Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹⁸ Numera återfinns definitionen av fåmansföretag i 56 kap. IL.

omfattning. Denna utvidgade definition av fåmansföretag är sedan dess införd i lagen och återfinns numera i 57 kap. 3§ IL och säger att alla delägare som, själva eller genom närstående, är verksamma i betydande omfattning vid tillämpning av 3:12-reglerna skall ses som en delägare. En följd av detta är att ett företag där exempelvis hundra delägare äger 1 % var av aktierna och samtidigt är verksamma i betydande omfattning ses som ett fåmansföretag vid tillämpning av 3:12-reglerna.

3.3.2 Löneunderlagsregeln

Den regel som numera går under namnet löneunderlagsregeln har under årens lopp sedan dess inträde på 3:12-reglernas scen justerats i flera omgångar och är numera betydligt mer förmånligt utformad än vid sitt införande. Löneunderlagsregelns effekter efter den senaste stora ändringen är också en av anledningarna till den nuvarande regeringens nu aktuella ändringar av 3:12-reglerna.

3.3.2.1 Införandet

För att öka incitamentet för småföretagare och entreprenörer att anställa och investera i små och medelstora företag infördes 1994 genom proposition 1993/94:234, *Vissa inkomst- och företagskattefrågor*, den regel som då benämndes lönesummeregeln, sedermera känd som löneunderlagsregeln efter SIL:s upphävande och ILs införande, i syfte att bättre kompensera dessa företagare för de risker de ådrog sig genom att anställa personal i sina verksamheter.¹⁹ I propositionen framhålls det bland annat att det anses utgöra ett risktagande att anställa arbetskraft i ett företag då kostnaden för anställning är känd redan initialt vid anställningsprocessen medan en eventuell avkastning genererad av anställningen visar sig först i efterhand och att många företagare med anledning av detta kan antas dra sig för att anställa arbetskraft utöver den egna närståendekretsen.²⁰ Regeln var vid

¹⁹ Prop. 1993/94:234 s. 88.

²⁰ Prop. 1993/93:234 s. 90-91.

införandet utformad så att delägarna vid beräkningen av gränsbeloppet fick tillgodoräkna sig en viss procentandel, närmare bestämt 10 %, av den del av företagets totala lönesumma som överskred tio (pris)basbelopp. Denna procentandel, i propositionen benämnd lönesumman, fördelades med lika andel på aktierna i bolaget och lades till den enligt ovan beräknade normalavkastningen vid beräkning av årets gränsbelopp.²¹ För att undvika att företagsledares arbetsinkomst omvandlades till kapitalinkomst infördes i samband med lönesummeregeln vissa begränsningar. För det första undantogs löner som betalades ut till sådana delägare som 3:12-reglerna skulle tillämpas på,²² det vill säga personer i företagsledande ställning. I samband med denna avgränsning yttras det att ”[a]nställda utan ledarbefattning som endast äger en obetydlig del av aktierna”²³ inte räknades som aktieägare vare sig vid tillämpning av 3:12-reglerna eller vid beräkning av löneunderlaget.²⁴ Detta uttalande ligger i linje med vad jag tidigare anfört om huruvida ”vanliga anställda” som samtidigt är aktieägare faller under 3:12-reglernas tillämpningsområde, se ovan i avsnitt 3.1. För det andra infördes, för att förhindra att lönesummeregeln utnyttjades till inkomstomvandling, ett krav på att aktieägaren, för att få räkna med löneunderlaget vid beräkningen av sitt gränsbelopp, skulle ta ut en viss minsta lön som motsvarade minst 150 % av lönen till den högst betalde anställda i företaget.²⁵

3.3.2.2 2006 års ändringar av löneunderlagsregeln

De ursprungliga reglerna för hur löneunderlaget skulle beräknas var av många företagare ansedda som krångliga och svåra att tillämpa²⁶ och drygt tio år efter deras införande blev de föremål för relativt omfattande ändringar genom proposition 2005/06:40 – *Reformerade beskattningsregler för ägare*

²¹ Prop. 1993/94:234 s. 92-93.

²² Prop. 1993/94:234 s. 92-93.

²³ Prop. 1993/94:234 s. 93 cit.

²⁴ Prop. 1993/94:234 s. 93.

²⁵ Prop. 1993/94:234 s. 92.

²⁶ Se bl.a. Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 33.

i fåmansföretag. Propositionen hade föregåtts dels av en offentlig utredning – den så kallade 3:12-utredningen – som redovisade sitt arbete genom SOU 2002:52, och dels av en rapport från en särskilt förordnad expertgrupp som hade i uppdrag att genomföra en fördjupad prövning och översyn av 3:12-reglerna.²⁷

Expertgruppen, som bestod av Per-Olof Edin, Ingemar Hansson samt Sven-Olof Lodin, lämnade genom rapporten *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, sina slutsatser och förslag till Finansdepartementet den 26 januari 2005. I sin rapport framhöll expertgruppen att den icke-proportionalitet som de menade var en effekt av reglernas preventiva syfte skapade ett icke-neutralt system där utformningen av reglerna gynnade vissa typer av företag, framförallt små företag med få anställda där ägaren själv hade en hög intjäningsförmåga, på samma gång som andra typer av företag, framförallt företag med många anställda där bolagets organisationsstruktur påminde om ”vanliga” aktiebolag – det vill säga bolag med spritt ägande, missgynnades.²⁸

Vidare resonerade expertgruppen kring 3:12-beskattningens legitimitet och menade att även om beskattningsutfallet utifrån objektiva grunder var legitimt utformat så kunde det från företagen som beskattades enligt 3:12-reglernas synvinkel uppfattas som illegitimt i sin utformning, särskilt i situationer där stora vinster möjliggjorts genom att företagen tagit risken och kostnaden för att anställa arbetskraft.²⁹ Man menade från expertgruppens sida att det relevanta inte var reglernas objektiva utformning utan snarare de 3:12-beskattade företagens subjektiva uppfattning om dem och yttrade att ”[r]egelsystemet måste uppfattas som legitimt även i situationer med extremt hög avkastning.”³⁰

²⁷ Prop. 2005/06:40 s.33.

²⁸ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 28-32.

²⁹ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 32.

³⁰ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 32 cit.

I sina konkreta förslag till förändringar av 3:12-reglerna gick expertgruppen så långt som att uttala att beskattning i inkomstslaget tjänst, för vissa delägare under vissa förutsättningar, inte alls borde komma i fråga. Dessa förutsättningar var aktuella i företag med höga kostnader för arbetskraft och skulle uppnås genom en förändring av löneunderlagsregeln.³¹

Expertgruppen lade fram två förslag till förändringar av 3:12-reglerna, ett huvudförslag som i korthet gick ut på att den undre gränsen för löneunderlaget – att löner understigande 10 prisbasbelopp inte fick räknas med vid bestämmandet av löneunderlaget – av förenklingskäl skulle avskaffas. Vidare skulle 25 % av löneunderlaget upp till 60 inkomstbasbelopp och därefter ytterligare 25 % av det överstigande löneunderlaget få beaktas vid beräkningen av gränsbeloppet. Det uttalade syftet var att vinster i företag med mycket höga lönesummor skulle kunna beskattas helt i inkomstslaget kapital.³² Huvudförslaget var förenat med en del andra förslag till ändringar av regler utanför de egentliga 3:12-reglernas sfär vilka expertgruppen menade hade en direkt påverkan på reglernas effektivitet, bland annat föreslogs att skatten på utdelning och kapitalvinst från kvalificerade andelar skulle sättas till 20 %³³ samt ett avskaffande av förmögenhetsskatten.³⁴

När det gällde krav för att få räkna med löneunderlag i årets gränsbelopp föreslog expertgruppen ett system där delägaren måste ha gjort ett eget löneuttag motsvarande det lägsta av antingen 7 inkomstbasbelopp med tillägg för 5 % av företagets totalt utbetalda löner, i rapporten benämnd alternativregeln, och 15 inkomstbasbelopp.³⁵ Anledningen till att expertgruppen föreslog alternativa beräkningsregler var att det var svårt att fastställa vad som bör anses vara marknadsmässig ersättning i olika företag, man ville därför möjliggöra för även växande företag där det saknades marknadsmässiga förutsättningar att betala ut löner överstigande 15

³¹ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 41-42.

³² Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 43-45.

³³ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 67. Se även nedan stycke 3.3.4.

³⁴ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s.79.

³⁵ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 45.

inkomstbasbelopp till delägarna att kunna omfattas av reglerna. I praktiken skulle förslagen innebära att i företag med en lönesumma understigande 160 inkomstbasbelopp skulle delägarna beräkna enligt alternativregeln.³⁶

Värt att notera är att expertgruppen uttryckligen uttalar att löneuttag hos delägare i större fåmansföretag bör ligga över den övre brytpunkten för statlig skatt för att överhuvudtaget få räkna med löneunderlagsbaserat utrymme vid beräkningen av sitt gränsbelopp, uttalandet; "[e]nligt vår mening bör uttagskravet för större företag innebära att det egna löneuttaget ska ligga klart över denna övre brytpunkt."³⁷ Detta uttalande stärker enligt mig tanken på att det bara är vinster som inte är genererade av den egna arbetsinsatsen som skall undantas från tjänstebesättning.

När dåvarande regeringen sedermera lade fram den ovan nämnda propositionen *Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag* överensstämde de föreslagna förändringarna i huvudsak överens med expertgruppens förslag, man valde dock att lägga fram gruppens alternativförslag till hur beräkningen av löneunderlaget skulle gå till istället för deras huvudförslag samt att justera beloppen i kraven på eget löneuttag något. Alternativförslaget gick ut på att den undre gränsen för löneunderlaget kvarstod, dock som 10 inkomstbasbelopp istället för prisbasbelopp, och att av företagets överskridande lönesumma kvoterades löneunderlaget så att 20 % av löneunderlaget upp till 60 inkomstbasbelopp och sedan ytterligare 30 % av det överstigande löneunderlaget fick tillgodoräknas vid beräkningen av årets gränsbelopp.³⁸ När det gällde löneuttagskravet var regeringens enda ändring av expertgruppens förslag att man sänkte det alternativa löneuttagskravet från 7 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 % av den totala lönesumman till 6 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 % av den totala lönesumman.³⁹

³⁶ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 46-47.

³⁷ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 46 cit.

³⁸ Edin, Hansson och Lodin 2005, s. 85, samt Prop. 2005/06:40 s. 44.

³⁹ Prop. 2005/06:40, s. 48.

3.3.2.3 Ändringar av löneunderlagsregeln efter 2006 års regeringsskifte

Efter valet den 17 september 2006 valde den nytilträdde borgerliga alliansregeringen att återigen förändra löneunderlagsregeln, den här gången skedde ändringen i enlighet med expertgruppens huvudförslag enligt ovan.

Motiveringen till förändringen löd bland annat att ”[r]egeringen anser att löneunderlagsregeln bör göras mer förmånlig för framförallt de mindre företagen i syfte att stimulera till nyanställningar.”⁴⁰ Man såg avskaffandet av den undre gränsen på 10 inkomstbasbelopp samt möjligheten att tillgodoräkna sig en större del av lönesumman som understeg 60 inkomstbasbelopp vid beräkningen av gränsbeloppet som ett led i att uppfylla detta syfte.⁴¹ Tilläggas bör att den borgerliga regeringen även tycks ha hört sammat expertgruppens övriga förslag såsom exempelvis avskaffande av förmögenhetsskatten, vilket regeringen genomförde samtidigt som ändringarna av löneunderlagsregeln.⁴²

3.3.3 Införandet av förenklingsregeln

I samband med förslaget till förändrade löneunderlagsregler kom expertgruppen även med ett förslag som syftade till att förenkla för de 3:12-beskattade företagare som inte nådde upp till kraven för att få lägga till löneunderlagsbaserat utrymme vid beräkningen av årets gränsbelopp och som inte heller besatt de resurser som ansågs nödvändiga för att hantera de komplicerade reglerna. Framförallt riktade sig förslaget till små, nystartade företag där det inte fanns marknadsmässiga möjligheter att betala ut en så stor lön till delägarna som krävdes för att få beräkna löneunderlagsbaserat utrymme. Man såg från expertgruppens sida ett behov av en kompletterande regel som var betydligt enklare att både beräkna och förutse än huvudregeln som beskrivits ovan. Expertgruppen föreslog därför att det skulle införas en

⁴⁰ Prop. 2006/07:1, s. 154 cit.

⁴¹ Prop. 2006/06:1 s. 154.

⁴² Prop. 2006/07:1, s. 150.

förenklingsregel där ett schablonmässigt belopp, i expertgruppens förslag 75 % av ett inkomstbasbelopp, utgjorde utdelningsutrymmet för hela företaget. Detta belopp fördelades med lika delar på andelarna i företaget om det fanns flera delägare.⁴³

Den dåvarande regeringen tog fasta på expertgruppens förslag men valde att, efter viss kritik från remissinstanserna om att 75 % av ett inkomstbasbelopp var allt för lågt, höja schablonbeloppet till ett och ett halvt inkomstbasbelopp.⁴⁴

Efter maktskiftet från socialdemokratisk till moderatledd borgerlig regering i september 2006 har schablonbeloppet höjts ytterligare tre gånger, först till två,⁴⁵ därefter till två och ett halvt⁴⁶ och slutligen till två och tre fjärdedelars inkomstbasbelopp.⁴⁷

3.3.4 Från 30 till 20 % skatt

Jag har ovan nämnt att expertgruppen i sin rapport förde fram förslaget att skatten på utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar borde sänkas från 30 till 20 %. Gruppens motivering till detta var dels att kompensera delägarna för den skattechöjning som ett samtida avskaffande av de då gällande lättnadsreglerna – som innebar att en del av utdelning och kapitalvinst undantogs från beskattning – skulle innebära och dels att balansera den bristande proportionalitet man ansåg fanns i beskattningen av olika ekonomiska utfall.⁴⁸

Dåvarande regeringen valde att vid lagstiftningen helt inkorporera expertgruppens förslag vad gällde skattesänkningen i sin egen proposition. Det framhålls också från regeringens sida att man ser risken för

⁴³ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 55-56.

⁴⁴ Prop. 2005/06:40, s. 53-55.

⁴⁵ Prop. 2006/07:1, s. 153.

⁴⁶ Prop. 2008/09:65, s. 75.

⁴⁷ Prop. 2011/12:1, s. 429.

⁴⁸ Edin, Hansson och Lodin, 2005, s. 67.

inkomstomvandling hos kvalificerade delägare på grund av de nya skattereglerna som liten, men man flaggar samtidigt för den eventuella risken att delägare vars andelar inte är kvalificerade kan försöka utnyttja systemet för just inkomstomvandling.⁴⁹

3.4 Något om reglernas ändrade karaktär

De ändringar och justeringar av 3:12-reglerna som genomdrivits av olika regeringar under de senaste tjugo åren har medfört att reglerna numera snarare anses som förmånsregler och att det för många företagare idag snarare är eftersträvaransvärt att kvalificera sig för beskattning under dem än att försöka kringgå dem.⁵⁰

I ESO⁵¹-rapporten *Income Shifting in Sweden – An empirical evaluation of the 3:12 rules* skriver Annette Alstadsæter och Martin Jacob, som båda forskar om bland annat skatteundandragande och inkomstomvandling, om individers benägenhet att anpassa sig och sitt inkomstuttag efter rådande skatteregler för att på så vis optimera sin nettobehållning, det vill säga inkomst efter skatt. Författarna definierar detta på så vis att individer beter sig annorlunda i ljuset av ett skattesystem än vad de hade gjort om sagda beteende inte varit föremål för beskattning. Detta illustreras bland annat av att bolag tenderar att anpassa sina vinstutdelningar efter rådande skattebestämmelser.⁵²

Alstadsæter och Jacob beskriver vidare inkomstomvandling som en typ av sådan anpassning till skattereglerna och ställer upp fyra kriterier som, om alla fyra är uppfyllda, gör det lönsamt för en skattskyldig att ägna sig åt inkomstomvandling. Dessa fyra kriterier är: ett incitament till inkomstomvandling – exempelvis skillnad i marginalskattesatser, en förväntad vinst av inkomstomvandlingen som är större än kostnaden för

⁴⁹ Prop. 2005/06:40, s. 66-67.

⁵⁰ Tjernberg, 2012, s. 565-566.

⁵¹ ESO – expertgruppen för studier i offentlig ekonomi är en självständig tankesmedja under Finansdepartementet.

⁵² Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 51-52.

den, möjlighet att faktiskt omvandla inkomst – till exempel den typ av aktivt ägarskap som förekommer i fåmansföretag och slutligen kännedom om skattereglerna och hur man bäst utnyttjar dem till sin fördel.⁵³

Författarna menar att 2006 års ändringar av 3:12-reglerna har gett företagsägarna både incitament till och förväntad lönsamhet av inkomstomvandling och att det därmed är attraktivt för delägare i fåmansbolag att klassificeras som aktiva ägare.⁵⁴ Exempelvis framhåller de att en aktiv ensamägare av ett fåmansbolag år 2012 kunde, med hjälp av den ovan beskrivna förenklingsregeln, dela ut 143 275 kr – vilket motsvarar 287 % av det lagstadgade minsta aktiekapitalet – inom sitt gränobelopp till en beskattning av 20 %.⁵⁵

I rapporten lägger författarna även fram bevis på att medelvärdena på utdelning från fåmansföretag har ökat med 80 % sedan 2006 och att delägare i nystartade fåmansbolag framförallt är höginkomsttagare som får en stor del av sina inkomster i form av kapitalinkomster av olika slag.⁵⁶ Författarna menar att delägarna i fåmansbolag har anpassat sig efter reglernas ändrade karaktär – och numera utnyttjar reglerna för inkomstomvandling – samtidigt har Skatteverket inte ändrat sina kontrollrutiner och ägnar fortfarande huvuddelen av sitt fokus åt att kontrollera att delägare i fåmansföretag som anger att de är passiva inte i själva verket är aktiva i den omfattning som krävs för att räknas som kvalificerad. Författarna menar alltså att det finns en möjlighet att – precis som dåvarande regeringen framhöll inför skattesänkningen – delägare som vid en närmare kontroll skulle visa sig inte nå upp till kraven för kvalificerat ägarskap idag beskattas som om de vore just kvalificerade.⁵⁷ Författarna tar också det sedan 2006 ökade antalet holdingbolag och skalbolag till intäkt för

⁵³ Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 59.

⁵⁴ Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 66.

⁵⁵ Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 79.

⁵⁶ Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 88.

⁵⁷ Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 152, se särskilt författarnas fotnot nr 26.

att delägare i fåmansföretag ägnar sig åt inkomstomvandling i större skala nu än före 2006.⁵⁸

Författarna drar i rapporten slutsatser kring huruvida 2006 års ändringar av 3:12-reglerna uppfyllt de syften jag redogjort för ovan som var målet med reformen. De finner att syftena i mångt och mycket har uppfyllts men att reglerna på samma gång möjliggjort inkomstomvandling i större utsträckning än tidigare, samt att löneunderlagsregeln framför allt kommit att gynna delägare i fåmansbolag aktiva i tjänstesektorn med stort humankapital mer än företag i kapitalintensiva branscher, det vill säga produktionssektorn. Avslutningsvis konstaterar författarna att 3:12-reglerna i sin nuvarande utformning ger både incitament för och möjlighet till inkomstomvandling, dels genom möjligheten att i holdingbolag spara utdelningsutrymme genererat av förenklingsregeln och på så vis bygga upp en stor ”reserv” av utdelningsutrymme som kan användas vid utdelningar eller försäljningar till mycket höga belopp i framtiden, och dels som en följd av att det saknas en tydlig definition av när en delägare skall anses vara aktiv i betydande omfattning i kombination med att Skatteverket genom sina kontrollrutiner undersöker om passiva ägare är aktiva istället för tvärt om.⁵⁹

⁵⁸ Alstadsæter och Jacob, 2012, s.152-153.

⁵⁹ Alstadsæter och Jacob, 2012, s. 163-167.

4. Regeringens ändringsförslag

Måndagen den 15 april i år, 2013, upprättades på Finansdepartementets Skatte- och tullavdelning promemorian *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014* som bland annat innehöll förslag till vissa förändringar i 3:12-reglerna, framför allt av löneunderlagsregeln. Jag kommer att i det följande redogöra för innehållet i promemorian förslag, vilket bemötande det fick under remissrundan, lagrådets reaktion och till sist det slutliga förslaget till förändringar av 3:12-reglerna som lades fram i samband med budgetpropositionen för 2014.

4.1 Promemorian förslag

4.1.1 Femprocentsspärren

Promemorian förslag innefattade ändring av löneunderlagsregeln såtillvida att kravet på en delägare för att kvalificera sig för att få tillgodoräkna löneunderlag vid beräkning av årets gränsbelopp inte bara skulle innefatta ett lägsta löneuttagskrav utan även att vederbörande skulle äga andelar i bolaget motsvarande minst 5 % av de totala andelarna i bolaget – promemorian förslag skulle alltså effektivt begränsa antalet delägare till som flest tjugo stycken, under förutsättning att alla delägarna ägde lika stor andel.⁶⁰

Motiveringen var att utformningen av löneunderlagsregeln i kombination med möjligheten att genom det utökade fåmansföretagarbegreppet ta in många delägare i bolaget hade gjort att aktiva delägare i bolag med många anställda och därmed hög lönesumma kunde tillgodoräkna sig mycket stora lönebaserade utdelningsutrymmen och att någon tjänstebeskattning av utdelning i praktiken inte kom i fråga för dessa delägare. Det framfördes

⁶⁰ Dnr Fi2013/1535, s. 37.

vidare att det spridda ägandet också medförde en spridning av risken samt att det undergrävde 3:12-reglernas legitimitet att göra anställda till delägare.⁶¹

Av promemorian framgick det även att man från Finansdepartementets sida ansåg att det idag *”råder speciella omständigheter i vissa stora fåmansföretag som inte längre legitimerar tillämpning av löneunderlagsregeln i den omfattning som nuvarande regler ger möjlighet till.”*⁶² Samt att tillämpningen av reglerna *”har medfört en överkompensation till delägare i stora företag med många anställda.”*⁶³

Vilka dessa speciella omständigheter skulle vara eller på vilket sätt reglerna ansågs överkompensera delägare i stora fåmansföretag framgick dock inte.

Vidare framfördes det även att delägarskap i dessa stora företag kom i fråga av skattemässiga skäl i syfte att delta i inkomstomvandling och att femprocentsspärren var nödvändig för att upprätthålla regelsystemets preventiva funktion.⁶⁴

4.1.2 Kravet på eget löneuttag

I promemorian framfördes också åsikten att löneuttagskravet borde höjas, bland annat framhölls det att reglerna är utformade så att i alla företag med en lönesumma överstigande 80 inkomstbasbelopp är löneuttagskravet i praktiken 10 inkomstbasbelopp, oavsett hur mycket större lönesumman är. Det lönebaserade utdelningsutrymmet kan således bli väldigt stort trots ett relativt litet löneuttag. Man framhöll också att alternativregeln, som i praktiken bara nyttjas av företag med lönesummor understigande 80 inkomstbasbelopp, är komplicerad och borde slopas av förenklingsskäl.⁶⁵

Det konkreta förslaget löd som följer:

”Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägarens eller någon närståendes löneuttag uppgår till

⁶¹ Dnr Fi2013/1535, s. 36.

⁶² Dnr Fi2013/1535, s. 36 cit.

⁶³ Dnr Fi2013/1535, s. 36 cit.

⁶⁴ Dnr Fi2013/1535, s. 36-37.

⁶⁵ Dnr Fi2013/1535, s. 40-41.

nio inkomstbasbelopp. Om *andelsägarens del av löneunderlaget*, fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, *överstiger 100 inkomstbasbelopp* ska dock löneuttagskravet *öka med ett tillägg på tio procent* på den del av andelsägarens *del av löneunderlaget som överstiger dessa 100 inkomstbasbelopp*. Om andelsägaren ingår i en närstående krets ska tillägget beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närstående kretsen som äger flest andelar i företaget. Kravet ska dock inte beräknas till högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp per år. Under åren 2014 och 2015 ska det lägsta löneuttagskravet uppgå till nio och ett halvt inkomstbasbelopp. [Mina kursiveringar]⁶⁶

Promemorians förslag innebar alltså i själva verket en sänkning av det reella löneuttagskravet utom i företag där så stora löneunderlag fanns att enskilda delägare kunde tillgodogöra sig lönebaserat utrymme på över 100 inkomstbasbelopp. Om man antar att ett fiktivt företag har anpassat sin verksamhet efter femprocentsspärren som behandlades i det föregående avsnittet och således har det maximala antalet på tjugo delägare så innebär förslaget en höjning först när bolagets totala löneunderlag överstiger 2 000 inkomstbasbelopp (20 x 100 = 2 000). Om man utgår från årets inkomstbasbelopp på 56 600 kr talar vi alltså om ett totalt löneunderlag i bolaget på 113 200 000 kr (etthundratrettonmiljonertvåhundrausen) som dessa delägare kan tillgodogöra sig innan någon höjning av löneuttagskravet ens kommer i fråga. Givet att promemorians argument om att bolag anpassar sin företagsstruktur efter hur inkomstomvandling bäst kan ske så kan enskilda delägare med 2013 års inkomstbasbelopp och de föreslagna reglerna alltså ändå ta ut relativt stora belopp som utdelning utan att öka sin egen lön.

⁶⁶ Dnr Fi2013/1535, s. 40.

4.1.3 Storleken på det lönebaserade utrymmet

Förutom de två förslagen ovan lades det även fram två förslag gällande storleken på det lönebaserade utrymmet. För det första föreslogs det en begränsning av enskilda delägars lönebaserade utdelningsutrymme till högst 50 gånger den egna kontanta ersättningen. Skälet för denna begränsning var att minska storleken på de utdelningsutrymmen som kunde sparas varje år.⁶⁷

För det andra föreslogs det att delägare vid beräkning av det lönebaserade utrymmet i fortsättningen skulle få tillgodoräkna sig 50 % av det totala löneunderlaget istället för de gällande reglernas 25 % + 25 % ytterligare när lönesumman översteg 60 inkomstbasbelopp.⁶⁸

Den föreslagna begränsningen blir dock enligt min mening högst teoretisk om man tar förslaget som redovisats under avsnitt 4.1.2 om att delägens egen lön skall öka i förhållande till hur stort lönebaserat utrymme vederbörande vill tillgodogöra sig i beaktande. För varje inkomstbasbelopp delägens lön ökar enligt det förslaget ökar ju begränsningen med 50 inkomstbasbelopp. Observera även att löneökningen skall ske i relation till löneunderlaget men att begränsningen träffar det lönebaserade utrymmet, vilket som bekant föreslås uppgå till 50 % av löneunderlaget.

4.2 Remissinstanserna

Jag kommer att i det följande redogöra för remissinstansernas yttrande över förslagen i promemorian. I syfte att inte göra notapparaten allt för oöverskådlig kommer jag att vid varje enskild delkritik mot förslagen bara ta upp ett urval av remissinstanserna.

⁶⁷ Dnr Fi2013/1535, s. 47.

⁶⁸ Dnr Fi2013/1535, s. 48-49.

Inledningsvis kan det i detta avsnitt anföras att en övervägande majoritet av remissinstanserna var kritiska till att den korta remisstiden (tre veckor) medförde att någon djupare analys av förslagen knappt varit möjlig. Flera remissinstanser hänvisade till att normal remisstid är tre månader och en del gick så långt som att hävda att med en så kort remisstid blev remissförfarandet inte mer än en meningslös formalitet. Sveriges advokatsamfund ifrågasatte till och med om den korta remisstiden var förenlig med regeringsformens beredningskrav.⁶⁹ Av de remissinstanser som yttrade sig över ändringsförslagen gällande 3:12-reglerna så gjorde den absoluta majoriteten det i kritiska ordalag och avstyrkte helt eller delvis ändringarna.

En del av remissinstanserna ifrågasatte även Finansdepartementets och regeringens problembeskrivning och menade att beskrivningen av hur svenska fåmansbolag idag är organiserade var felaktig och missvisande.⁷⁰ Att delägarskap i fåmansbolag skulle aktualiseras på grund av strävan till skattemässig inkomstomvandling ifrågasattes av flera remissinstanser,⁷¹ likaså ifrågasattes det att situationen idag är så annorlunda jämfört med 2006 att sådana speciella omständigheter som görs gällande i motiveringen till förslaget, se avsnitt 4.1.1 ovan, föreligger i stora fåmansföretag.⁷² En generell kritik mot att förslagen är dåligt motiverade och inte tillräckligt utredda framfördes också.⁷³

När det gällde det föreslagna kravet om en femprocentsspärr för att få tillgodogöra sig lönebaserat utdelningsutrymme så var kritiken mångfacetterad men gick framför allt ut på att förslaget dels skulle innebära att incitamenten att uppta nya delägare i företag som idag uppfyller kraven helt skulle försvinna, då det skulle innebära en marginalskatteökning hos

⁶⁹ Sveriges advokatsamfund, s. 2, se även bland annat Kammarrätten i Jönköping s. 1, Statskontoret, s. 1, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet, s. 1, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet, s.1, FAR, s. 2, LO, s.1, med flera.

⁷⁰ Sveriges advokatsamfund, s. 4-7, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, s. 3, Sven-Olof Lodin, s. 6-7.

⁷¹ Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, s. 2, Sveriges advokatsamfund, s. 4-5.

⁷² Sven-Olof Lodin, s. 6-7.

⁷³ Sven-Olof Lodin, s. 6-7.

övriga delägare då dessas andel skulle minska av att ta in ytterligare delägare,⁷⁴ och dels att förslaget innebär att många stora företag med fler än 20 delägare skulle tvingas dela upp sin verksamhet i fristående mindre företag för att kunna behålla de delägare de redan har.⁷⁵ Det anfördes att detta inte skulle vara företagsekonomiskt eller marknadsmässigt motiverat, men att alternativet skulle vara att delägarna helt enkelt slutade arbeta i bolaget och därmed undgår beskattning enligt 3:12-reglerna.⁷⁶

Att gränsen på 20 delägare också, när det gäller redan etablerade företag, enbart är teoretisk på grund av att det ofta finns majoritetsägare som äger en betydligt större del av aktierna och att antalet delägare som i praktiken kan göra anspråk på löneunderlaget därför sjunker kraftigt anfördes också.⁷⁷ Detta ansågs leda till oönskade spänningar inom ägarkretsen då det riskerar att skapa två olika ”sorters” delägarskap, ett där beskattningen av utdelning blir mycket förmånlig och ett där beskattningen av utdelning snarare blir oförmånlig.⁷⁸ Det kan spekuleras i huruvida detta på sikt kan leda till att balansen hos svenska små och medelstora företag urholkas, jag ämnar återvända till detta i min analys. Dessutom leder detta förhållande till att incitamenten för att uppta nya delägare i bolaget ytterligare minskar och att delägarskap i realiteten knappast kan bli aktuellt i mer än ett fåtal bolag.⁷⁹

Ett flertal av remissinstanserna anförde också att de föreslagna reglerna skulle leda till stora konkurrensnackdelar för framförallt tjänsteföretag som verkar på en marknad där internationell konkurrens blir allt vanligare.⁸⁰ Det anfördes att förslagen i praktiken skulle innebära stora svårigheter för fåmansföretag att rekrytera och behålla nyckelkompetens i företaget när

⁷⁴ Sveriges advokatsamfund, s. 5, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet, s. 1-2.

⁷⁵ Sven-Olof Lodin, s. 2-3, Sveriges advokatsamfund, s. 7, Länsstyrelsen i Stockholms län, s. 1.

⁷⁶ Almega AB, s. 1-2.

⁷⁷ Stockholms Handelskammare, s. 2, Sveriges advokatsamfund, s. 2.

⁷⁸ Sveriges advokatsamfund, s. 2, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet, s. 2.

⁷⁹ Grant Thornton, s. 3.

⁸⁰ Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, s. 5, Sveriges advokatsamfund, s. 7.

möjligheten att erbjuda delägarskap i bolaget i praktiken försvinner.⁸¹ Synpunkten att de föreslagna reglerna skulle inverka menligt på förnyringen av delägarkretsen i större fåmansföretag framfördes också.⁸²

En del remissinstanser var dock positiva till förslaget och delade uppfattningen att de nya reglerna behövde införas för att komma till rätta med den obalans som de menade hade uppkommit genom ändringen av 3:12-reglerna 2006.⁸³

När det gällde förslaget om krav på ökat eget löneuttag var ett flertal av remissinstanserna starkt kritiska och menade att förslaget skulle leda till oönskade effekter som inte tycks ha tagits i beaktande vid formuleringen och motiveringen av det. Bland annat anfördes det att förslaget kan få en negativ inverkan på växande företags benägenhet att anställa ny personal, då kostnaden för en nyanställning då företaget har en lönesumma över ett visst belopp även innebär att samtliga delägares lön måste öka i relation till den ökning av bolagets lönesumma som nyanställningen innebär, för att delägarna skall kunna tillgodogöra sig lönebaserat utdelningsutrymme även i fortsättningen. Det framfördes att förslaget riskerar att skapa oönskade tröskeleffekter, samt i praktiken sätta en övre gräns på hur mycket svenska små och medelstora fåmansbolag kan växa.⁸⁴ Några remissinstanser gick till och med så långt som att anförda att förslaget kan innebära att stora företag säger upp personal i rationaliserings- och besparingssyfte.⁸⁵ Det anfördes också att löneuttagskravet skulle leda till krav på lönenivåer långt över marknadsmässig intjäningsförmåga i många företag och i många fall högre än motsvarande lönesättning i bolag med spritt ägande.⁸⁶

⁸¹ Sven-Olof Lodin, s. 3, Näringslivets skattedelegation, s. 10, LRF, s. 2.

⁸² FAR, s. 5, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, s. 6, Adrian & Partners AB, s. 3.

⁸³ Ekonomistyrningsverket, s. 1-2, Skatteverket, s. 3-6, LO, s. 1-2,

⁸⁴ Sveriges advokatsamfund, s. 7, Näringslivets skattedelegation, s. 9-10, Länsstyrelsen i Stockholms län, s. 1.

⁸⁵ Luci Holding, s. 1, Sveriges advokatsamfund, s. 6, Näringslivets skattedelegation, s. 4, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB, s. 6.

⁸⁶ Sveriges advokatsamfund, s. 6.

Kritik framfördes också mot att utformningen av reglerna för gränsen för det lönebaserade utrymmet omöjliggjorde för närstående till en kvalificerad ägare att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme.⁸⁷

4.3 Lagrådet

I lagrådsremissen sade sig regeringen ha hörsammat en del av kritiken gällande hur stor procent av andelarna i ett bolag som skulle krävas för att få tillgodogöra sig en del av löneunderlaget vid beräkningen av årets gränobelopp. Kravet var i lagrådsremissen således sänkt från 5 % till 4 %.⁸⁸

Lagrådet inledde sitt yttrande med att i hänseende till den korta remisstiden konstatera att beredningskravet i regeringsformen inte enbart var ett formellt krav utan även skulle tolkas så att remissomgången skulle ge berörda parter och andra en faktisk möjlighet att ta ställning till och yttra sig om de remitterade förslagen.⁸⁹ Enligt mitt förmenande bör det yttrandet läsas i samband med det föregående stycket angående att det vid årets början inte fanns några intentioner om att förändra 3:12-reglerna utom med hänsyn till generationsskiften,⁹⁰ och kan då inte tolkas som något annat än kritik mot hur beredningen av ärendet skett.

När det gäller själva förslagen konstaterade Lagrådet att även om de föreslagna förändringarna bara rör en begränsad del av 3:12-reglerna har de betydelse för och påverkan på en stor mängd företag och delägare. Det anfördes också att när man ser till regelsystemet som helhet blir det närmast omöjligt att överblicka konsekvenserna av förslagen.⁹¹ Lagrådet menade också att det är oklart om förslagen kommer att få önskad effekt eller leda till att de mål som anges i promemorian uppfylls. Det anfördes bland annat att möjligheten att omorganisera bolag i mindre enheter kan leda till detta. Samtidigt anförde Lagrådet att förslagen, om de får avsedd effekt, kommer

⁸⁷ Adrian & Partners AB, s. 5, Skatteverket, s. 5, SRF, s. 4.

⁸⁸ Lagrådsremissen ”Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014”, s. 47.

⁸⁹ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 45.

⁹⁰ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 44-45.

⁹¹ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 45.

att skapa tröskeeffekter och inverka menligt på fåmansföretagens konkurrenssituation.⁹² När det gäller förslaget om delägares löneuttag anförde Lagrådet bland annat att det finns risk för att det kan antas få en negativ effekt på företags vilja att anställa.⁹³ Vidare menade man från Lagrådets sida att även detta förslag kan antas få betydande tröskeeffekter och framhöll att förslaget påverkar företagen negativt samt att de sammantagna effekterna framstår som oklara.⁹⁴

Lagrådet gick i sammanfattningen av sin kritik till och med så långt som att ifrågasätta om reglerna är förenliga inte bara med de angivna syftena utan också om de är förenliga med grundlagen;

”[s]ammanfattningsvis framstår det för Lagrådet som tveksamt om de framlagda förslagen är utformade så att de kan antas tillgodose de i remissen angivna syftena, liksom om de är så utformade att problem inte uppstår vid tillämpningen (8 kap. 22 § 4 och 5 regeringsformen).”⁹⁵

Lagrådet avslutade sitt yttrande med att ifrågasätta både beredningen av och slutsatserna i promemorian och menade att den på grund av detta – i kombination med de tveksamheter Lagrådet hyste kring de konkreta förslagen – inte bör läggas till grund för lagstiftning.⁹⁶

4.4 Propositionen

När regeringen lade fram *Budgetpropositionen för 2014* hade man hörsammat remissinstansernas och lagrådets omfattande kritik mot kravet på eget löneuttag och valde att enbart lägga fram ett förslag på en förändring av beloppet på det högsta av de lägsta löneuttagskraven, det vill säga kravet på 10 inkomstbasbelopp. Det nya kravet på eget löneuttag föreslogs uppgå till 9,6 inkomstbasbelopp – alternativregeln, 6,5 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 % av lönesumman avskaffades inte.⁹⁷ Man hade också hörsammat

⁹² Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 45.

⁹³ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 46.

⁹⁴ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 46.

⁹⁵ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 46 cit.

⁹⁶ Prop. 2013/14:1, Bilaga 5, s. 46.

⁹⁷ Prop. 2013/14:1, s. 270-272.

kritiken gällande gränsen på det lönebaserade utrymmet, i propositionen hade förslaget samma utformning som i promemorian men med tillägget att en delägare kunde använda någon närståendes kontanta ersättning vid beräkningen av taket.⁹⁸

Förslaget om att införa andelskrav på 4 % för att tillgodogöra sig lönebaserat utdelningsutrymme fanns dock trots kritiken kvar i propositionen. Som skäl anfördes att ett införande var viktigt för att upprätta 3:12-reglernas preventiva funktion och förhindra den inkomstomvandling man från regeringens sida menade förekom i större fåmansföretag där man menade att medarbetare gjordes till delägare av skattemässigt motiverade skäl. Man menade från regeringens sida att möjligheten för vissa delägare att få mycket stora belopp som lågbeskattad utdelning skadade skattesystemets trovärdighet och förtroendet för det.⁹⁹

⁹⁸ Prop. 2013/14:1, s. 276-277.

⁹⁹ Prop. 2013/14:1, s. 264-266.

5. Analys och slutsatser

Som jag anført ovan anses 3:12-reglerna vara bland de mest komplexa reglerna i den svenska skatterätten. Jag delar denna uppfattning – även om jag i författandet av denna uppsats nått en betydligt större insikt om reglernas funktion och syfte än jag hade innan – och vill påtala att reglernas komplexitet medför att det enligt min mening inte är helt enkelt att dra några självklara slutsatser utifrån en studie av dem. Jag ämnar i detta avsnitt inledningsvis göra några allmänna reflektioner kring 3:12-reglernas vara eller inte vara innan jag går in på analys av de nya reglerna.

Å ena sidan kan man konstatera att utan 3:12-reglerna men med ett i övrigt oförändrat skattesystem skulle följderna förmodligen bli att allt fler affärsverksamheter omstrukturerades för att optimera företagsledningens beskattning. Detta skulle leda till stora skattemässiga skillnader i annars likartade arbets- och lönsamhetssituationer, och skulle förmodligen uppkomma i alla delar av näringslivet där det finns eller kan finnas företag som drivs av sina ägare. Detta skulle enligt mig framförallt vara ett problem i mindre verksamheter med ett fåtal arbetstagare där möjligheten att dela ut företagets intäkter som vinst är större än i stora företag där förekomsten av många löntagare kan leda till att det inte finns några vinster att dela ut vissa år. Ett avskaffande av 3:12-reglerna utan en samtidig totalöversyn av resterande skatteregler skulle alltså enligt min mening leda till oönskade konsekvenser där skattemässiga skäl och kortsiktighet snarare än marknadsmässiga överväganden och långsiktighet skulle styra många företagens handlande.

Å andra sidan anser jag att det i dagens utformning av 3:12-reglerna finns många stora problem där det kanske absolut största är reglernas komplexa utformning. Ur ett rent egoistiskt perspektiv är detta givetvis något positivt då det borgar för framtida arbetstillfällen för oss skatterättsligt intresserade juriststudenter, detta bör dock inte på något vis vara vägledande för

utformningen av lagstiftningens utformning. I min mening är det lika skadligt för förtroendet för skattesystemet att företagare måste anpassa sig till regler som de själva varken kan förstå tillämpningen av eller förutse effekterna av utan att konsultera experthjälp som att reglerna är utformade så att vissa företagare kan få stora skattemässiga fördelar som andra inte kan åtnjuta. Jag delar Per-Olof Edin, Ingemar Hansson och Sven-Olof Lodins uppfattning om att regelsystemet inte bara måste vara legitimt vid en objektiv granskning utan också måste framstå som legitimt av de som drabbas av det. Enligt mitt förmenande har staten aldrig rätt att ta ut en skatt som medborgarna inte uppfattar som berättigad och legitim.

Den beslutade ändringen av 3:12-reglerna riskerar enligt mitt förmenande att urholka förtroendet för regelsystemet ännu mer då den riskerar att skapa en stor snedvridning i svensk ekonomi och leda till att möjligheten för seriösa småföretagare att expandera sina företag och bryta in i sfären av medelstora och stora företag effektivt slås undan. De som trots allt lyckas riskerar att – om de inte väljer att ta risken att släppa in utomstående inflytande i så stor utsträckning att man ”kommer ur” 3:12-reglerna – få se sin mest kompetenta personal rekryteras av större företag eller konkurrenter som ”riskfritt” kan erbjuda delägarskap. Att släppa in så stort utomståendeflytande borde enligt mitt förmenande vara främmande för många familjeföretagare som har som ambition att låta företaget gå i arv, och i de flesta medarbetardrivna företag bör det vara uteslutet med hänsyn till att man inte vill låta utomstående påverka företagets affärsbeslut. Att kapitalandelskravet sänktes från 5 till 4 % är enligt mitt förmenande inte tillräckligt för att förhindra detta.

I de fall där regeringens beskrivning av företagsstrukturen stämmer – det vill säga i de fall företagare tillhandahåller delägarskap som en möjlighet till skatteplanering och inkomstomvandling – kommer enligt mig följderna bli att dessa företagare helt enkelt funderar ut en ny strategi för att minimera sina skattebetalningar, exempelvis genom holdingbolag eller andra komplicerade ägarstrukturer, eller helt enkelt delar upp större företag i

mindre enheter för att uppfylla ägarandelskravet. Ett betydligt mer effektivt sätt att komma åt det som regeringen beskriver som ett överanvändande av löneunderlagsregeln hade varit att höja det högsta kravet på eget lägsta löneuttag så att det, precis som expertgruppen anförde i sitt ursprungliga förslag, hamnar över brytpunkten för statlig inkomstskatt. På så vis upprätthåller man reglernas preventiva funktion, det vill säga förhindrar att inkomster hänförliga till den egna arbetsprestationen inte tas ut som utdelning, samtidigt som man säkerställer att verklig vinst, det vill säga inkomster hänförliga till de anställdas arbetsprestationer, inte beskattas som förvärvsinkomster.

Jag är dock av uppfattningen att regeringen i sin strävan att komma åt en upplevd inkomstomvandling skjuter sig själva i foten. Genom att införa regler som är lätta att gå runt för de företagare som eventuellt har en skattemässig baktanke med sitt företagsägande riskerar man att ”lägga sten på börda” för alla de tusentals småföretagare i Sverige som redan idag jobbar i en betydlig uppförsbacke. Reglerna riskerar att slå sönder en del av den företagsstruktur som i mångt och mycket varit en framgångssaga för svenska företag, nämligen möjligheten att knyta nyckelmedarbetare till företaget genom att erbjuda delägarskap i det.

Det är dock svårt att i dagsläget veta vilket utfall den beslutade ändringen av löneunderlagsregeln kommer få, det är dock osannolikt att detta är sista gången 3:12-reglerna ändras. Det är min förhoppning att man vid nästa översyn beslutar sig för att föreslå regler som inte undergräver förutsättningarna för att lyckas för svenska småföretagare.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor:

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1993/94:234 Vissa inkomst- och företagsskattefrågor, m.m.

Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Prop. 2006/07:1 Budgetpropositionen för 2007

Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och visa andra skatteåtgärder för företag

Prop. 2011/12:1 Budgetpropositionen för 2012

Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014

Dnr Fi2013/1535 Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014

Lagrådsremissen till Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014

SOU 2002:52 3:12-utredningen

Edin, Per-Olof, Hansson, Ingemar och Lodin, Sven-Olof, Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet

Remissvar till Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014

från:

Adrian & Partners AB

Almega AB

Ekonomistyrningsverket

FAR

Grant Thornton

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet

Kammarrätten i Jönköping

LO

LRF

Luci Holding
Länsstyrelsen i Stockholms län
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Näringslivets skattedelegation
Skatteverket
SRF
Statskontoret
Stockholms Handelskammare
Sven-Olof Lodin
Sveriges advokatsamfund

ESO-publikationer:

Alstadsæter, Annette & Jacob, Martin (2012). *Income shifting in Sweden: an empirical evaluation of the 3:12 rules*. Stockholm: Ministry of Finance, Regeringskansliet

Tillgänglig på Internet:

<http://www.eso.expertgrupp.se/Article.aspx?articleID=497>

Birch Sørensen, Peter (2010). *Swedish tax policy: recent trends and future challenges*. Stockholm: Ministry of Finance, Regeringskansliet

Tillgänglig på Internet:

http://www.eso.expertgrupp.se/Uploads/Documents/Hela%202010_4%20del%201%20till%20webben.pdf

Heyman, Fredrik, Norbäck, Pehr-Johan och Persson, Lars (2013). *Var skapas jobben?: en ESO-rapport om dynamiken i svenskt näringsliv 1990-2009*. (2013). Stockholm: Finansdepartementet, Regeringskansliet

Artiklar:

Tjernberg, Mats. Nya 3:12-regler. I: *Svensk skattetidning*, 2012 nummer 67.